

关于《政府会计制度——行政事业单位会计科目和会计报表（征求意见稿）》的起草说明

为了积极贯彻落实《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》（国发〔2014〕63号）的要求，构建统一、科学、规范的政府会计核算标准体系，我们根据《政府会计准则——基本准则》（财政部令第78号，以下称《基本准则》）及《政府会计准则第1号——存货》等四项具体准则，起草了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和会计报表（征求意见稿）》（以下简称本制度）。有关情况说明如下：

一、起草背景和过程

我国现行政府会计标准体系主要涵盖财政总预算会计、行政单位会计与事业单位会计，包括《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》，以及医院、基层医疗卫生机构、高等学校、中小学校、科学事业单位、彩票机构等行业事业单位会计制度和有关基金会计制度等。近年来，财政部适应公共财政管理的需要，相继对上述会计标准进行了全面修订，基本满足了现行部门预算管理的需要。

党的十八届三中全会提出了“建立权责发生制政府综合财务报告的”重大改革举措。2014年新修订的《预算法》也

对各级政府提出了按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告的明确要求。现行政府会计标准体系一般采用收付实现制，主要以提供反映预算收支执行情况的决算报告为目的，无法准确、完整反映政府资产负债“家底”，以及政府的运行成本情况，难以满足编制权责发生制政府综合财务报告的信息需求。另外，因现行政府会计领域多项制度并存，体系繁杂、内容交叉、核算口径不一，不同部门、单位的会计信息可比性不高，通过汇总、调整编制的政府财务报告信息质量较低。因此，在新的形势下，必须对现行政府会计规则进行改革。

2014年底，国务院批转财政部的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》（以下称《改革方案》）正式拉开了本轮政府会计改革的序幕。《改革方案》提出，权责发生制政府综合财务报告制度改革是基于政府会计规则的重大改革，其前提和基础任务就是要建立健全政府会计核算体系，包括制定政府会计基本准则、具体准则及应用指南和政府会计制度。基本准则主要对政府会计目标、会计主体、会计信息质量要求、会计核算基础，以及会计要素定义、确认和计量原则、列报要求等做出规定。具体准则主要规定政府发生的经济业务或事项的会计处理原则，具体规定经济业务或事项引起的会计要素变动的确认、计量和报告。应用指南主要对具体准则的实际应用作出操作性规定。政府会计制度主要

规定政府会计科目及其使用说明、会计报表格式及其编制说明等，便于会计人员进行日常核算。另外，按照《改革方案》，政府财务报告主要包括政府部门财务报告和政府综合财务报告。政府部门编制部门财务报告，反映本部门的财务状况和运行情况；财政部门编制政府综合财务报告，反映政府整体的财务状况、运行情况和财政中长期可持续性。部门财务报告是合并编制政府综合财务报告的重要基础。

为了加快建立健全政府会计核算标准体系，我们拟以统一现行各类行政事业单位会计标准、夯实部门和单位编制权责发生制财务报告和全面反映运行成本的核算基础为目标，制定适用于各级各类行政事业单位的统一的会计制度。自2015年5月份起，我们在系统分析和梳理现行行政单位会计制度、事业单位会计准则制度和行业事业单位会计制度基础上，依据《基本准则》，开始研究起草本制度。2015年下半年形成制度讨论稿之后，我们先后在会计司内部各处室和单位、部分地方财政厅（局）和行政事业单位范围内征求了意见，并通过课题研究、召开专家座谈会、集中办公等形式对本制度起草中的相关问题进行了深入研究和讨论。经过近一年时间的反复修改和完善，于2016年7月形成本制度征求意见稿。

二、起草原则

在本制度起草过程中，我们主要遵循以下原则：

（一）统一性原则。在本制度制定中，从行政事业单位通用性或共性业务会计处理，以及政府财务报告和决算报告的可比性出发，充分考虑了制度的统一性。在会计科目设置及会计报表格式上，一般情况下，不再区分行政和事业单位，也不再区分行业事业单位，在具体表述上统一为“单位”。但是，考虑到行政、事业单位在部分业务内容上的差别，本制度在部分科目说明中也适当区分了行政和事业单位，如专用基金、经营结余、对外投资、投资收益等会计科目仅适用于事业单位。对于部分典型行业事业单位的特殊业务处理，下一步我们将视必要性在制度补充规定或新旧衔接规定中予以明确。

（二）继承创新原则。本制度在资产、负债、预算收入、预算支出科目的设置以及资产负债表、预算收入支出表、财政拨款预算收入支出表上，继承了现行行政单位会计制度、事业单位会计制度及有关行业事业单位会计制度合理的、共性的内容，充分考虑现行实务的做法。但是，为满足政府财务会计与预算会计核算的双重功能，本制度创新性地引入了“8 要素”会计核算的思路，增加了收入、费用两个会计要素，相应修改了净资产和预算结余要素的核算内容，并增设了收入费用表、现金流量表、预算结余和净资产变动差异调节表、会计报表附注等报表内容。另外，在相关资产科目的核算内容和账务处理说明中，充分吸收了 2015 年 7 月 6 日

财政部印发的存货、投资、固定资产和无形资产四项具体准则的创新与变化。

（三）强化政府财务会计功能的原则。针对编制权责发生制政府财务报告的需要，本制度在会计科目设置和账务处理说明中着力强化政府财务会计的功能，如增加收入和费用两个财务会计要素的核算内容、细化了资产和负债要素的核算内容、增设收入费用表，要求“实提”固定资产折旧和无形资产摊销、引入应收账款坏账准备等减值概念、确认预计负债、确认待摊费用和预提费用等。

（四）与相关财政法规政策相协调的原则。本制度在预算会计规范的内容方面，与新《预算法》和现行部门预算和决算制度的要求和口径基本保持一致，也与现行行政事业单位财务规则、财务制度的要求相适应；在资产、负债的核算方面，与现行行政事业单位财务管理规则、制度和国有资产管理规定保持协调；在基本建设会计核算方面，与基本建设财务规则的要求保持一致。

（五）着力提高会计信息质量的原则。本制度从财务报告和决算报告的目标以及信息使用者的需要出发，着力提高会计信息的决策有用性。通过确认折旧费用、摊销费用、坏账准备、预计负债等提升会计信息的相关性；通过增加公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、受托代理资产和负债等核算内容，提升会计信息的真实性和完整性；通过调

整优化会计报表项目和格式等，提升会计信息的可理解性。

（六）简化实务操作原则。考虑到行政事业单位会计工作的现状，以及核算系统中引入财务会计内容带来的复杂性，本制度在科目设置、核算口径、计量标准以及账务处理等方面，力求做到简便易行。例如，对财务会计各科目，不要求进行多级明细核算；对同级财政性拨款资金，在财务会计收入和预算收入的确认时点上尽可能保持一致；对折旧、摊销、坏账准备等计提要求，均采用简便易行的方法。

三、主要内容

本制度共分为六部分内容：

第一部分为总说明。本部分主要规范了制度的制定依据、适用范围、核算基础、会计科目设置要求、报表填列要求、会计基础工作规范等内容。

第二部分为会计科目名称和编号。本部分主要列出了财务会计和预算会计两类科目表，共计 102 个一级会计科目，其中，财务会计下资产、负债、净资产、收入和费用五个要素共 74 个一级科目，预算会计下预算收入、预算支出和预算结余三个要素共 28 个一级科目。

第三部分为会计科目使用说明。本部分是制度的核心内容，主要对 102 个一级会计科目的核算内容、明细核算要求及其相关账务处理进行了详细的规范。为减少制度冗余，增强明晰性，在起草本部分内容时，财务会计要素仅规范财务

会计核算，预算会计要素仅规范预算会计要素。

第四部分为主要业务账务处理说明。本部分是对第三部分内容的补充，主要采用财务会计和预算会计“平行记账”方式，按照会计科目顺序对行政事业单位主要业务账务处理进行了说明。本部分内容主要列出了行政事业单位的通用业务或共性业务的账务处理，便于会计人员学习和理解 8 要素会计处理，也有利于单位会计核算信息系统的开发或升级改造。

第五部分为会计报表格式。本部分主要规范了 4 张财务报表的格式和 3 张决算报表(预算会计报表)的格式，其中，财务报表包括资产负债表、收入费用表、现金流量表、预算结余与净资产变动差异调节表及报表附注，预算会计报表包括预算收入支出表、预算结转结余变动表、财政拨款预算收入支出表。

第六部分为会计报表编制说明。本部分主要规范了第五部分列出的 7 张会计报表和附注的编制说明。

四、主要创新与变化

本制度统一了行政、事业以及行业事业单位会计制度，基本实现了会计科目统一、核算内容和报表统一，为各级政府财政部门编制权责发生制政府综合财务报告和各部门、各单位编制财务报告及进行成本核算奠定了坚实的会计核算基础。

与现行行政事业单位会计制度相比，本制度的**主要创新和变化是**，采用了“**政府预算会计和财务会计适度分离又相互衔接的核算模式**”。

（一）关于“适度分离”，是指适度分离政府预算会计和财务会计功能，决算报告和财务报告功能，全面反映政府会计主体的预算执行信息和财务信息。主要体现在以下几个方面：

一是“双功能”，即在同一会计核算系统中实现财务会计和预算会计双重功能，通过资产、负债、净资产、收入、费用五个要素进行财务会计核算，通过预算收入、预算支出和预算结余三个要素进行预算会计核算。这样在完善预算会计功能基础上，强化财务会计功能，更加完整地反映政府会计信息。

二是“双基础”，即财务会计采用权责发生制，预算会计采用收付实现制。但是，根据相关起草原则，财务会计中对于财政拨款收入按照收付实现制核算；预算会计中对于质量保证金、专用基金的核算也部分采用了权责发生制基础。这是兼顾了当前实际情况和长远改革方向的制度安排，使得政府会计核算既能反映预算收支等预算管理所需信息，又能反映资产、负债、运行成本等财务管理所需信息。

三是“双报告”，即通过财务会计核算形成财务报告，通过预算会计核算形成决算报告。

(二) 关于“相互衔接”，是指在同一会计核算系统中政府预算会计要素和财务会计要素相互协调，决算报告和财务报告相互补充，共同反映政府会计主体的预算执行信息和财务信息。主要体现在以下几个方面：

一是对纳入部门预算管理的现金收支进行“平行记账”。即，对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在进行财务会计核算的同时，也需进行预算会计核算。对于其他业务，仅需要进行财务会计核算。

二是净资产要素与预算结余要素保持衔接。即净资产项目中“限定性净资产”等于预算结余项目中的“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“非财政拨款结转”、“专用基金”四者之和，反映单位具有限定用途的资金金额。

三是财务报表与决算报表之间存在勾稽关系。即通过编制“预算结余与净资产变动差异调节表”，反映本期预算结余（即本期预算收入减去预算支出的净额）与本期盈余（即本期收入减去费用后的净额）和本期其他净资产变动数之间的调整过程，从而揭示财务会计和预算会计的内在联系。

这种适度分离又相互衔接的政府会计核算模式，兼顾了现行部门决算报告制度的需要，又能满足部门编制权责发生制财务报告的要求，并且避免了部门和单位采用两套会计信息系统进行核算的复杂性，使公共资金管理中预算管理、财务管理和绩效管理相互联结、融合，全面提高管理水平和

资金使用效率，对于规范政府会计行为，夯实政府会计主体预算和财务管理基础，强化政府绩效管理具有深远的影响。

五、需要说明的几个问题

（一）关于财务会计和预算会计“平行记账”

为了满足单位在一个会计信息系统中同时进行财务会计和预算会计核算的需要，本制度要求单位进行“平行记账”，即对于纳入预算管理的现金收支，在采用财务会计核算的同时进行预算会计核算。此处的“现金”指现金及现金等价物，包括国库直接支付的财政拨款资金、国库授权支付的零余额账户用款额度、银行存款、库存现金及其他货币资金。

一般情况下，对于财务会计下“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“库存现金”、“银行存款”和“其他货币资金”科目发生增减变动时，在预算会计下应同时进行会计处理。例如，单位通过授权支付方式购买固定资产时，在财务会计下，借记“固定资产”科目，贷记“零余额账户用款额度”科目；同时，在预算会计下，借记相关支出类科目，贷记“资金结存”相关明细科目。固定资产后续计量仅需要进行财务会计处理，如计提折旧时，借记相关费用科目，贷记“累计折旧”科目。

但是，对于不属于预算收支的现金收支，如应当上缴国库或财政专户的款项、应当转拨其他单位的款项、受托代理的款项等，收到或支付时仅作财务会计核算，不需要进行预

算会计核算。

“平行记账”是政府财务会计和预算会计功能适度分离又相互衔接核算模式的典型特征，相对于现行行政事业单位会计制度中“双分录”核算模式，更能全面准确反映行政事业单位的财务信息和预算执行信息。

（二）关于会计科目设置

1. 关于财务会计科目

（1）关于资产/负债类会计科目。为了全面反映行政事业单位的经济业务和事项，本制度在现行行政事业单位会计制度基础上，在“资产类”会计科目中，增加了“其他货币资金”、“在途物资”、“在加工物品”、“应收股利”、“应收利息”、“坏账准备”、“待摊费用”、“基建工程”、“工程物资”、“研发支出”和“公共基础设施”、“政府储备物资”、“文物文化资产”、“受托代理资产”等科目。在“负债类”会计科目中，增加了“应缴增值税”、“其他应缴税费”、“应付转拨款”、“应付利息”、“预提费用”、“预计负债”和“受托代理负债”等科目。

（2）关于净资产科目。为了准确反映单位净资产状况，本制度将净资产科目细分为“限定性净资产”、“其他净资产”、“权益法调整”、“本年盈余”、“本年盈余分配”和“前期调整”科目。

（3）关于收入和费用类科目。本制度根据强化政府财

务会计核算的需要，设置收入和费用类科目。为了简化核算，收入科目的设置和预算收入科目的设置基本一致。但是，为了更好地体现权责发生制核算原则，有助于单位成本会计核算，本制度在费用科目设置上有别于预算支出科目，主要按功能分为“业务活动费用”、“单位管理费用”、“经营费用”、“所得税费用”、“资产损失”和“其他费用”。

2. 关于预算会计科目

(1) 关于预算收支科目。本制度在现行行政事业单位收支会计科目基础上，对预算收入科目进行了细化。为了区别财务会计收入和预算收入，本制度在预算收入各科目名称中均体现了“预算”两字。特别是将现行制度中的“其他收入”拆分成“非同级财政拨款预算收入”、“投资预算收益”、“捐赠预算收入”、“利息预算收入”、“租金预算收入”、“其他预算收入”。同时，为了完整反映部门预算收支，增设了“债务预算收入”和“投资支出”科目。

(2) 关于预算结余科目。本制度基本沿用了现行行政事业单位净资产类相关科目，如财政拨款结转、财政拨款结余、非财政拨款结转、专用基金、经营结余、非财政拨款结余分配。但是为了更好地体现制度的统一性，本制度将现行事业单位会计制度中的“事业基金”改为“非财政拨款结余”；为了实现预算会计三要素核算，增设了“资金结存”科目。

(三) 关于预算会计核算

本制度预算会计通过预算收入、预算支出和预算结余三个要素进行核算，会计恒等式为“预算收入-预算支出=预算结余”。预算会计通常采用收付实现制核算。本制度中预算会计核算基本与现行行政事业单位的相关核算保持一致，有关特殊说明如下：

1. 关于“资金结存”科目。本制度在设计预算结余类科目时，为了保证复式记账借贷平衡，体现收付实现制下预算资金流入、流出和结存情况，除设置了“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“非财政拨款结转”、“非财政拨款结余”、“专用基金”等结存类科目，还设置了“资金结存”科目，用以反映各结存类科目对应的资金形态，该科目的明细科目包括零余额账户用款额度、货币资金和财政应返还额度。当确认预算收入时，同时借记“资金结存”科目；当确认预算支出时，同时贷记“资金结存”科目。年末结账后“资金结存”科目余额为借方余额，上述结存类科目余额为贷方余额，两者方向相反、金额相等。

2. 关于预收和预付款项。为了充分体现预算会计收付实现制核算原则，本制度对于预收款项和预付款项（包括暂付款项），在现金流入或流出时要求及时进行预算会计核算。但是，考虑到实务中在暂付资金时尚不能明确支出明细科目，因此本制度规定，在发生暂付款项时，在相关预算支出科目下设置“待处理”明细科目，待实际报销或相关事项明确时

再由“待处理”明细科目转入相关支出明细科目。

3. 关于债务预算收入。为了全面反映单位预算收入信息，体现收付实现制会计核算原则，本制度设置“债务预算收入”科目，核算事业单位对外举借的资金，收到款项时贷记本科目，归还款项时借记本科目，期末余额转入非财政拨款结余科目。

4. 关于投资支出。为了全面反映单位预算支出信息，体现收付实现制会计核算原则，本制度设置“投资支出”科目，核算事业单位对外投资的资金，支出款项时借记本科目，收回投资时贷记本科目，期末余额转入非财政拨款结余。

5. 关于预算会计中的权责发生制事项。本制度规定预算会计一般采用收付实现制，但考虑到部门预算管理相关要求，并兼顾实务工作需要，以下三类业务采用了权责发生制的处理：一是财政应返还额度，主要针对国库集中支付下当年未支而需结转下一年度支付的用款或支付额度；二是应以同级财政拨款支付的质量保证金；三是从预算收入中计提的专用基金。

（四）关于基本建设会计核算

按照现行行政事业单位会计准则制度规定，单位对于基本建设投资的会计核算应当按照国家有关基本建设会计核算的规定单独建账、单独核算，但同时应将基建账相关数据并入单位“大账”。本制度从单位会计信息质量的“全面性”

出发，本着简化行政事业单位基本建设业务会计核算的原则，依据最新《基本建设财务规则》和相关预算管理规定，设置了“基建工程”会计科目要求，要求直接在单位“大账”统一核算基本建设业务。

（五）关于财务会计报表及附注

1. 关于资产负债表。本制度进一步丰富了资产负债表的内容，优化了资产负债表结构，特别是将“受托代理资产”和“受托代理负债”作为单独项目进行反映，以充分反映单位受托代理的资产和负债。

2. 关于收入费用表。收入费用表为本制度新增的财务报表，主要反映单位本期收入、费用及本期盈余情况，为下一步推进政府成本会计核算提供基本信息。

3. 关于现金流量表。现金流量表为本制度新增的财务报表。在该表项目设置上，未采用现行企业会计现金流量表的格式，而是按照财政拨款资金、非财政拨款资金和受托代理资金三大类反映单位的资金流情况。

4. 关于预算结余与净资产变动差异调节表。预算结余与净资产变动差异调节表反映单位在某一期间的预算结余与本期盈余以及其他净资产变动数之间的差异调整过程。本表分两步进行调整，第一步，从本期预算结余调整到本期盈余，将财务会计与预算会计衔接起来，反映两者的内在联系。由于预算收支和收入费用二者的核算基础不同，同一笔业务，

财务会计下确认了收入但预算会计下不一定会确认为预算收入（如接受捐赠的非流动资产），在财务会计下确认为费用但不一定会列为预算支出（如固定资产的折旧），有必要编制该表进行调节。第二步，从本期盈余调整到本期净资产变动，完整反映本期净资产的增减变动情况。

5. 关于财务会计报表附注。本制度在财务会计报表附注部分，原则性列出了十二类需要披露的事项。下一步，将根据情况进一步细化披露格式和内容，为单位全面反映财务状况提供参考。

六、征求意见的问题

（一）关于会计科目设置

问题 1：您认为本制度中关于财务会计和预算会计的科目设置是否合理？是否全面？您有何意见和建议？

问题 2：本制度在科目设置上主要针对行政事业单位的通用业务和共性业务。关于如何满足行业事业单位的特殊业务处理的需要，您有何具体建议？

（二）关于财务会计核算

1. 关于资产类科目

问题 3：本制度设置“**基建工程**”会计科目，核算单位的基本建设投资业务。您认为能否满足本单位基本建设业务核算需要？如果不满足，您有何建议？

问题 4：本制度中关于资产置换业务的会计处理是否合

适？如果不合适，您有何建议？

问题 5：本制度规定，单位报经批准处置资产时，应当通过“待处理财产损益”科目进行核算。本制度中关于“待处理财产损益”科目的核算内容及账务处理说明是否合适？如果不合适，您有何建议？

2. 关于负债类科目

问题 6：本制度中关于“应缴增值税”和“其他应缴税费”科目的核算内容及账务处理说明是否合适？如果不合适，您有何建议？

问题 7：本制度中关于“预计负债”科目的核算内容及账务处理说明是否合适？如果不合适，您有何建议？

问题 8：本制度中关于“应付转拨款”科目的核算内容及账务处理说明是否合适？如果不合适，您有何建议？请说明您所在单位日常业务中涉及此类款项的具体内容及相应的会计处理。

3. 关于净资产类科目

问题 9：本制度中关于净资产类会计科目的核算内容及账务处理说明是否合适？如果不合适，您有何建议？

4. 关于收入类科目

问题 10：本制度中关于收入类会计科目的核算内容及账务处理说明是否合适？如果不合适，您有何建议？

5. 关于费用类科目

问题 11: 本制度中关于“资产损失”和“其他费用”科目的核算内容和口径是否合适？如果不合适，您有何建议？

6. 其他

问题 12: 关于本制度中财务会计类会计科目的核算内容及账务处理说明，您还有何补充意见和建议？

(三) 关于预算会计核算

问题 13: 本制度关于预收或预付款项形成的预算收入或预算支出的账务处理说明是否合适？如果不合适，您有何建议？

问题 14: 本制度关于“债务预算收入”科目的账务处理说明是否合适？如果不合适，您有何建议？

问题 15: 本制度关于“投资预算支出”科目的账务处理说明是否合适？如果不合适，您有何建议？

问题 16: 本制度关于应以本级财政拨款支付的质量保证金相关的会计处理是否合适？如果不合适，您有何建议？

问题 17: 本制度关于“资金结存”科目的核算内容及账务处理说明是否合适？如果不合适，您有何建议？

问题 18: 本制度关于“专用基金”会计科目的核算内容及账务处理说明是否合适？如果不合适，您有何建议？

问题 19: 本制度中关于预算会计类科目的核算内容及账务处理说明，您还有何补充意见和建议？

(四) 关于预算会计和财务会计“平行记账”

问题 20：本制度在第四部分关于预算会计和财务会计“平行记账”规则是否明确？相关账务处理说明是否完整？是否具有可操作性？您有何意见和建议？

（五）关于会计报表及附注

问题 21：本制度关于资产负债表、收入费用表的格式设计是否合理？如果不合理，您有何建议？

问题 22：本制度要求单位编制预算收入支出表，是否有必要再编制“现金流量表”？为什么？

本制度关于“现金流量表”的格式及编制说明是否合适？如果不合适，您有何建议？

问题 23：本制度关于“预算结余与净资产变动差异调节表”的格式是否合理？其编制说明是否合适？您有何意见和建议？

问题 24：本制度中关于决算报表（预算会计报表）的格式及编制说明是否合理？如果不合理，您有何建议？

问题 25：本制度关于财务会计报表附注的要求是否完整？是否应当采用表格方式进一步细化披露内容？对于完善附注内容您有何建议？

（六）其他问题

问题 26：对于进一步完善本制度，您还有何意见和建议？